

Risposta n. 471/2022

OGGETTO: Imposta sostitutiva dell'IRPEF, prevista per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera - Pensione erogata da un'organizzazione intergovernativa - articolo 24-ter del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* dichiara di aver lavorato presso l'Ufficio Europeo dei Brevetti (di seguito UEB), con sede a Monaco di Baviera, per il periodo dal 1° ottobre 1988 al 31 gennaio 2022 e che:

- attualmente è residente in Germania;
- intende trasferire la residenza fiscale in un Comune del Mezzogiorno (.....) con popolazione residente con meno di 20.000 abitanti;
- dal 1° febbraio 2022 percepisce una pensione erogata dallo stesso UEB sulla base dei contributi versati obbligatori al relativo fondo pensione;
- a seguito del versamento dei contributi da lavoro dipendente effettuati fino al 1988 e ai versamenti volontari effettuati fino al 2021, lo stesso *Istante* è titolare, altresì, dal mese di febbraio 2022, di una pensione ordinaria di vecchiaia, erogata dall'Istituto Nazionale Previdenza Sociale (INPS);

- non possiede immobili all'estero né detiene azioni o obbligazioni, ma solo un conto corrente presso una banca all'estero.

L'*Istante* chiede se, ai fini dell'accesso al regime di cui all'articolo 24-*ter* del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 (di seguito TUIR), la pensione erogata dall'UEB costituisca un reddito da pensione di fonte estera per i redditi prodotti dal 1988 al 2022.

Inoltre, chiede se la titolarità da parte dello stesso *Istante* anche di una pensione erogata dall'Istituto previdenziale Italiano possa essere ostativa all'accesso al predetto regime.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter accedere al regime di cui all'articolo 24 *ter*, in quanto possiede una pensione erogata dall'UEB di fonte estera e di conseguenza di poter beneficiare del regime agevolato ivi disciplinato. Ritiene, inoltre, di applicare il regime di tassazione ordinaria alla pensione erogata dall'INPS.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (*cf.* circolare n. 9/E del 1° aprile 2016); pertanto, la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti dell'*Istante*, anche con riferimento all'effettiva residenza all'estero del contribuente.

L'articolo 1, comma 273, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 ("*Legge di*

bilancio 2019'), ha inserito nel TUIR l'articolo 24-*ter* (modificato dal decreto legge 30 aprile 2019 n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, successivamente, dall'articolo 9-*ter*, comma 1, del decreto legge 24 ottobre 2019, n. 123, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 dicembre 2019, n. 156 e da, ultimo, dal decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25), prevedendo un nuovo regime di imposizione sostitutiva dell'IRPEF per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera.

In particolare, il comma 1 dello stesso articolo 24-*ter* del TUIR prevede che *«le persone fisiche, titolari dei redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), erogati da soggetti esteri, che trasferiscono in Italia la propria residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, in uno dei comuni appartenenti al territorio delle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, o in uno dei comuni di cui agli allegati 1, 2 e 2-bis al decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, o in uno dei comuni interessati dagli eventi sismici del 6 aprile 2009, avente comunque una popolazione non superiore a 20.000 abitanti, possono optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, prodotti all'estero, individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, a un'imposta sostitutiva, calcolata in via forfettaria, con aliquota del 7 per cento per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione»*.

Al riguardo, si evidenzia che come chiarito nella circolare 17 luglio 2020, n. 21/E per accedere al regime è richiesto il trasferimento della residenza fiscale in Italia in uno dei Comuni sopra evidenziati. Considerata la *ratio* della normativa in esame, volta ad attrarre nei Comuni, tra l'altro, appartenenti al territorio del Mezzogiorno i soggetti titolari di capitali e risorse finanziarie che possono essere investiti nel nostro Paese, la fruizione del beneficio implica l'effettivo trasferimento della persona fisica in Italia.

A tal fine, non ha alcun rilievo la nazionalità del soggetto che si trasferisce, in quanto l'accesso al regime è consentito sia a un cittadino straniero sia a un cittadino

italiano, purché sia integrato il presupposto della residenza fiscale all'estero per il periodo indicato dalla norma e l'ultima residenza sia stata in un Paese con il quale siano in vigore accordi di cooperazione amministrativa in ambito fiscale (si tratta, essenzialmente, oltre ai Paesi europei, dei Paesi con i quali l'Italia ha siglato una Convenzione per evitare le doppie imposizioni, un TIEA -Tax Information Exchange Agreement - ovvero che aderiscono alla Convenzione OCSE - Consiglio d'Europa sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale).

Come chiarito con la medesima circolare le persone fisiche, che trasferiscono la propria residenza fiscale nei Comuni indicati nel citato articolo 24-*ter* possono optare dunque per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, prodotti all'estero (secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, del TUIR), ad un'imposta sostitutiva, con aliquota del 7 per cento, da applicarsi per ciascuno dei periodi di validità dell'opzione (complessivamente 10 anni), sulla base dei criteri previsti dai commi 4 e 5 dello stesso articolo 24-*ter*.

Per effetto dei successivi commi 2, 4 e 5 dello stesso articolo 24-*ter* del TUIR, l'opzione è:

- esercitata dalle persone fisiche che non siano state fiscalmente residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace e trasferiscono la residenza da paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa (comma 2);
- valida per i primi nove periodi d'imposta successivi al periodo di imposta in cui avviene il trasferimento della residenza fiscale - anno in cui l'opzione diviene efficace (comma 4);
- esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta (comma 5).

Per l'accesso al regime in argomento è necessaria anche la titolarità da parte delle persone fisiche «*dei redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a)*,

erogati da soggetti esteri».

Al riguardo, si rammenta che in base al citato articolo 49, comma 2, lett. a) del TUIR, *«costituiscono redditi di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati».*

Pertanto, per espressa previsione normativa, i redditi da "pensione" sono equiparati a quelli di "lavoro dipendente".

Si tratta di soggetti destinatari di trattamenti pensionistici di ogni genere e di assegni ad essi equiparati erogati esclusivamente da soggetti esteri.

In particolare alle condizioni sopra evidenziate, l'opzione per il regime consente al contribuente di assoggettare a imposizione sostitutiva, i redditi, di qualunque categoria, prodotti all'estero, individuati ai sensi del citato articolo 165, comma 2, del TUIR.

Quest'ultima disposizione stabilisce che *«i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato».*

L'ordinamento accoglie, pertanto, il cosiddetto criterio della lettura "a specchio", secondo cui i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base dei medesimi criteri di collegamento enunciati dall'articolo 23 del TUIR per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.

Ai sensi del citato articolo 23, comma 2, del TUIR, si considerano redditi prodotti nel territorio dello Stato italiano *«le pensioni, gli assegni ad esse assimilati ...»* se corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni nel territorio italiano di soggetti non residenti.

Rientrano, pertanto, nell'ambito applicativo della disposizione agevolativa in esame, in quanto redditi prodotti all'estero, le pensioni corrisposte da soggetti esteri.

Diversamente, restano escluse dall'applicazione dell'imposta sostitutiva, e vengono tassate in base alle ordinarie disposizioni, le pensioni INPS percepite dai soggetti che si siano trasferiti nel nostro Paese ed abbiano optato per il regime fiscale

in esame.

La normativa in esame non prevede che il soggetto non residente, titolare di pensione di fonte estera, non sia anche titolare di altri redditi erogati da soggetti residenti in Italia, fermo restando che per questi ultimi redditi, esclusi dall'applicazione dell'articolo 24-*ter* del TUIR, in quanto redditi di fonte italiana, valgono i principi ordinari di tassazione vigenti per i soggetti residenti.

Pertanto, nella fattispecie, la circostanza che l'*Istante* sia anche titolare di redditi da pensione erogati dall'INPS, non impedisce l'applicazione del regime di cui all'articolo 24-*ter* del TUIR.

Per quanto riguarda, inoltre, il dubbio interpretativo in merito all'applicazione del citato regime agevolativo sull'ammontare della pensione erogata dall'UEB all'*Istante*, si ritiene che anche tale organizzazione intergovernativa (istituita il 7 ottobre 1977 sulla base della convenzione dei brevetti firmata a Monaco il 5 ottobre 1973 e ratificata in Italia dalla legge 26 maggio 1978, n. 260) rientri nella locuzione di "*soggetto estero*" di cui all'articolo 24-*ter*.

Sulla base dei principi sopra evidenziati, si ritiene dunque che l'*Istante*, al ricorrere delle condizioni previste dal citato articolo 24-*ter*, e nel presupposto che trasferisca la residenza fiscale in Italia, possa beneficiare del relativo regime di favore ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, in quanto è titolare di una pensione erogata da un soggetto estero.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)